



Yusuf KARATAŞ(*)

ECRİMİSİLİN VERGİ KANUNLARI İÇİNDEKİ YERİ ve FİİLİ UYGULAMADAKİ DURUM *POSITION OF MESNE PROFIT WITHIN THE TAX LAWS AND ITS PRACTICE*



Mehmet CANBAY(**)

ÖZ

Ecrimisil, Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminattır. Kanun lafzında tazminat olarak değerlendirilen ecrimisilin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ve ecrimisil bedeli üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda tereddütler vardır. Ecrimisilin kanun lafzındaki gibi tazminat olarak mı yoksa geç tecelli eden bir kira bedeli olarak mı değerlendirileceği ve ecrimisil üzerinden KDV hesaplanması konusundaki belirsizliğin ortadan kaldırılması ve işlemin gerçek mahiyetinin ortaya konularak doğru olan karar ne ise onun uygulanması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ecrimisil, kira, tazminat

ABSTRACT

Mesne profit is the amount that is determined and required by a commission by taking into consideration the quality and information gathered from related parties as a result of occupation. Due to being named as compensation in the wording of law, there are some hesitations as to whether mesne profits can be considered as an expense in determination of corporate income and whether VAT should be computed. These hesitations must be removed, and the valid consideration must be implemented.

Keywords: Mesne profit, rent, compensation

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Milli emlak; Hazine mallarının elde edilmesi, idaresi ve elden çıkartılması şeklinde üç ana başlıktan oluşur. Bilindiği üzere Hazine mallarını özel mallardan ayıran özelliklerden biriside, hazine mallarının daha ayrıcalıklı ve özel idare şekillerine sahip olmalarıdır. Ecrimisil ise bu üç başlıktan herhangi birisine dahil olmamakla birlikte, Hazine taşınmazlarıyla ilgili olduğundan ve gerek 2886 sayılı Devlet İhale Kanununda gerekse bu kanunla ilgili çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerde yer aldığından Milli Emlak konuları arasındadır.

Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altında yer alan taşınmazların İdarenin izni dışında kullanılması karşılığında ödenen ecrimisil bedeli, izinsiz kullanıcıların kusurlu veya kusursuz olup olmadıklarına bakılmaksızın geçmişe dönük olarak İdarece tespit ve takdir ettirilen bir tazminattır. Ecrimisil her ne kadar kanun lafzında tazimat olarak hüküm altına alınmış olsa da, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özeldelerin büyük çoğunluğunda ecrimisil kira ödemesi olarak yorumlanmış ve söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Çalışmamızda, ecrimisilin tanımı ve özellikleri üzerinde durulacak, ecrimisil istenebilmesi için gerekli şartlar açıklandıktan sonra ecrimisilin Vergi Kanunları açısından kabul edilen bir gider olup olmadığı ve ecrimisil üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı tartışılacaktır.

2- ECRİMİSİL KAVRAMI ve ECRİMİSİL BEDELİNİN TESPİTİ

2.1- Ecrimisil Kavramı

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde ecrimisil, Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminatı olarak tanımlanmıştır.

Füzuli şağil (İşgalci): Kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazının zilyetliğini, yetkili İdarenin izni dışında eline geçiren, elinde tutan veya her ne şekilde olursa olsun bu malı kullanan veya tasarrufunda bulunduran gerçek veya tüzel kişilerdir.

Ecrimisilin unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- İzinsiz olarak kullanılan bir mal vardır.
- Malın sahibinin (İdarenin) bu malı kullanamamaktan dolayı zarara uğrayıp uğramadığına bakılmaz.
- Bu maldan işgal, tasarruf veya herhangi bir şekilde kullanılarak faydalanmak söz konusudur.
- İşgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaz.
- Ecrimisilin takdirinde taşınmazın işgalden önceki haliyle getirebileceği muhtemel gelir esas alınır.
- Ecrimisil mal sahibi tarafından istenir, füzuli şağil tarafından ödenir.
- Ecrimisil, malın sahibinin izinsiz kullanımının karşılığı olan bir tazminattır.¹

2.2- Ecrimisil Bedelinin Tespit, Takdir Ettirilmesi ve Ecrimisilin Diğer Süreçleri

Hazineye ait taşınmazların tespiti ve kontrolü illerde Defterdarlık, ilçelerde Mal Müdürlükleri veya varsa Milli Emlak Müdürlükleri tarafından yapılır. Hazineye ait taşınmazların tespitleri yetkili makam-

¹ Temel mesleki Eğitim Notları, <http://www.milliemlak.gov.tr/yayinlarimiz,s.221>

lar tarafından yılda en az bir defa yapılması esastır. Ancak zorunlu durumlarda bu süre uzayabilir. Fakat her hal ve şartta bu süre beş yılı aşamaz. Gerçek veya tüzel kişilerce izinsiz kullanıldığı tespit edilen taşınmazlar hakkında “Taşınmaz Tespit Tutanağı” düzenlenerek geriye dönük 5 yılı geçmemek üzere bedel takdir etmek üzere “Bedel Tespit Komisyonuna” gönderilir. Bedel Tespit Komisyonu işin ehli ve bu konuda uzman olan, İta amiri tarafından görevlendirilmiş 3 kişiden oluşur. Bedel takdiri yapılacakken komisyon eksiksiz toplanır ve kararlar çoğunlukla alınır. İşgalen kullanıldığı tespit edilen taşınmaza, tespit tarihinden başlayarak en geç 15 gün içerisinde komisyon tarafından geriye dönük 5 yılı geçmemek üzere bedel takdiri yapılır.

Bedel tespit komisyonu program dâhilinde çalışır. Komisyon, eksiksiz olarak toplanır ve kararlarda çekimser kalınamaz. Komisyon, “Tahmin Edilen Bedel Tespit Raporu” nu düzenlemek ve imzalamak suretiyle karar alır. Muhalif kalan üye, karşı oy gerekçesini yazarak rapora ekler. Komisyon başkanı ve üyeleri oy ve kararlarından sorumludur.

Ecrimisil alınmasının temel kaynağı, Devlet İhale Kanununun 75’inci maddesidir. Bu maddeye göre; Devletin özel mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine ecrimisil istenir. Ecrimisil talep edilmesi için, Hazinesin işgalden dolayı zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şağilin kusuru aranmaz. Ecrimisil rızaen ödenmez ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Takdir edilen ecrimisiller, takdir tarihinden itibaren on beş gün içinde “Ecrimisil İhbarnamesi” düzenlenerek fuzuli şağile elden veya iadeli taahhütlü mektupla tebliğ edilir. Ecrimisil işlemine karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili İdareye dilekçeyle müracaat edilerek düzeltme talebinde bulunulabilir. Düzeltme talepleri, talep tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde bu amaçla oluşturulacak komisyonlarca karara bağlanır ve sonucu karar tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde düzenlenecek “Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesi” ile ilgisine tebliğ edilir. “Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesi” nin ilgisine tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içinde ecrimisil bedeli muhasebe birimlerine ödenir. Ödeme; ecrimisil bedelinin tamamına itiraz edilmemek kaydıyla ve 60 günü geçmemek üzere kısım kısım da yapılabilir.

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun’un 24 ve 25’inci maddelerinde ecrimisille ilgili düzenlemeler getirilerek, Hazine taşınmazlarını izinsiz kullanan kullanıcılara bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. 6009 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelerden önce, ecrimisil bedelleri fuzuli şağiller tarafından yalnızca peşin olarak ödenebilmekte iken, 6009 sayılı Kanundaki hükümlere dayanılarak, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik ve 336 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğinde yapılan değişiklikler sonucunda, fuzuli şağil tarafından, ecrimisil bedelinin taksitlere bölünmesinin yazılı olarak talep edilmesi hâlinde, söz konusu ecrimisilin en az %25’inin peşin olarak ödenmesi kaydıyla, geri kalan kısmının en fazla üç yıl içinde taksitler hâlinde ödenmesine imkan tanınmıştır.

Aynı zamanda 6009 sayılı Kanun ile getirilen bir düzenlemeyle, ecrimisil bedelinde indirim kolaylığı sağlanmıştır. 6009 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 01.08.2010 tarihinden sonra, kendisine tebliğ edilen ecrimisil bedeline 30 gün içerisinde itiraz etmeden peşin veya taksitle ödeyen fuzuli şağile belirli oranlarda indirimden yararlanma hakkı verilmektedir. Buna göre ecrimisil bedelinde;

- İtiraz edilmemesi halinde %20,
- Peşin ödenmesi halinde ise,
- ayrıca %15 oranında, indirim uygulanacaktır.

Başka bir ifadeyle ecrimisil işlemine karşı itiraz etmeyip, peşin ödeyen fuzuli şagil %35 oranında indirimden faydalanabilecektir.²

Bir başka husus ise bir hazine arazisinden ecrimisil alınmış olması fuzuli şagile bu taşınmazı kullanma hakkı vermez. Yani bilindiği üzere ecrimisil geriye dönük olarak alınan haksız kullanım bedeli olduğundan fuzuli şagilden ecrimisil tahsil edilmesi, şagile bu taşınmazı kullanma hakkı vermez. Kullanıma devam edilmesi durumunda tekrar ecrimisil takdir edilerek ilgiliden tahsil edilir.

3- ECRİMİSİL ÖDEMELERİNİN YASAL DÜZENLEMELER KARŞISINDAKİ DURUMU

Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan ve gerçek ve tüzel kişilerce haksız yere işgal edilen kamu taşınmazlarına ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerince takdir edilen ecrimisil bedellerinin vergi kanunları karşısındaki durumunun net bir şekilde ortaya konması, ödemenin gider yazılıp yazılamayacağı açısından önem taşımaktadır. Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmelikte, ecrimisilin kamu mallarının kullanımı için ödenen bir tazminat olduğu belirtilmişken, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından verilmiş özgelere çoğunda ecrimisilin kira ödemesi niteliğinde olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca daha istisnai olmakla birlikte, GİB tarafından verilmiş ecrimisil bedelinin işgalcinin kusuruna dayanarak takdir edilen bir tazminat olduğu şeklinde özgelere de rastlanmaktadır.³

3.1- Ecrimisil Ödemesi ile Kira Ödemesinin Karşılaştırılması

İdarenin ecrimisil talep etmesi ve kira işlemi tesis etmesi birbirinden farklı işlemlerdir. Ecrimisil ile kira sözleşmesi arasındaki başlıca farklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kira, devlet mallarının bir idare şeklidir. Ecrimisil ise Devlet mallarının idare şekli değildir. Aslo-lan kira ile idaredir.
- Kirada sözleşme söz konusudur. Ecrimisilde ise bir sözleşme yoktur. Yani, mal sahibinin rızası olmadan malın işgal edilmesi halinde istenen tazminattır.
- Kira, geleceğe yöneliktir. Ecrimisil ise geçmişe yöneliktir.
- Genel olarak kira alacakları, zamanında ödenmediği takdirde 4049 sayılı Kanunla değişik 2004 sayılı İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tahsili sağlanır. Zamanında ödenmeyen ecrimisil alacakları ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine istinaden takip edilir.
- Kira nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için adli yargıya gidilirken, ecrimisil nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklarda ise idari yargıya gidilecektir. (Bu konuda uyuşmazlık mahkemesinin 15.04.1989 tarih ve 20140 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 20.02.1989 tarih 88/2 E, 89/1 K. sayılı ilke kararı mevcuttur).⁴

² Çiğdem Güneş, Hazineye Ait Taşınmazların İdarenin İzni Dışında Kullanımına İlişkin Ödenen Bedellerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 399, 2014

³ Çiğdem Güneş, Hazineye Ait Taşınmazların İdarenin İzni Dışında Kullanımına İlişkin Ödenen Bedellerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 399, 2014

⁴ Devlet Malları Mevzuatı, Ekli(1), <http://www.milliyemlak.gov.tr/yayinlarimiz>, s.162

3.2- Ecrimisil Ödemesinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu**3.2.1- Ecrimisil Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Bir Kira Gideri Olarak****Değerlendirilme Durumu**

Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ecrimisil bedeli Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminat olarak tanımlanmış olsa da ecrimisil ödemelerine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir çok özelgede söz konusu ecrimisil ödemeleri kira olarak nitelendirilmiş olup, GVK'nın 40/1. maddesi gereğince gider olarak dikkate alınabileceği konusunda görüş bildirilmiştir. Ecrimisil ödemelerinin kira gideri olduğu yönünde görüşleri içeren özelge örneklerine aşağıda yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/108]-749 sayılı özelgede;

"... Bu hüküm ve açıklamalara göre; ... Mal Müdürlüğü tarafından, Hazineye ait gayrimenkulün Şirketinizce fuzuli işgali yoluyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak adınıza tahakkuk ettirilen ecrimisil bedellerinin ödendikleri dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. ... Mal Müdürlüğü tarafından ... A.Ş. adına tahakkuk ettirilen ve bu Şirket tarafından Şirketinize yansıtılan kira (ecrimisil) bedellerinin ise yansıtıldığı dönem kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir..."

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-49 sayılı özelgede;

"... Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından yapılan ecrimisil ödemeleri esas itibarıyla kira ödemesi niteliğinde bulunduğundan, ecrimisil ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır..."

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-49-991 sayılı özelgede;

"... Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin genel merkez bahçesinde bulunan arsanın tarafınızca kullanılması yoluyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak tahakkuk ettirilen ve anılan Yönetmelikte her ne kadar tazminat olarak tanımlanmışsa da kira ödemesi niteliği taşıyan ecrimisil ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır olup, devlete yapılan söz konusu ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmaması gerekmektedir..."

3.2.2- Ecrimisilin Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Bir Tazminat Olarak Değerlendirilme Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 3 numaralı bendine göre işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari

kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ancak aynı Kanunun 41/1-6. maddesine göre her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz) ve Kurumlar vergisi Kanununun 11/1-g maddesi uyarınca sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere teşebbüs sahibinin veya kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminatların ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyecektir.

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde kurumlar vergisi yönünden kazanç tespiti ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılabilir:⁵

- İşletme bünyesinden ödenen zarar, ziyan ve tazminatın, gider kaydı için, gerekli şartlardan biri, ödemenin ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili olmasıdır
- İkinci şart, tazminat veya zarar ziyan ödemesinin kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının özellikle, kamu düzeninde aykırı fiilleri dolayısıyla yapılmamış olmasıdır. Kanun koyucu, bu suretle ödenen tazminatın gider kaydı yoluyla, bu düzeni korumakla görevli devlete kısmen intikalini kabul etmemektedir.
- Kurumun ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru olmaması halinde, Borçlar Kanunu'nun istihdam edenlerin kusursuz sorumluluğunu öngören hükümleri çerçevesinde sorumlu sayılarak ödeme zorunda olduğu zarar, ziyan ve tazminatlar buna neden olan fiilin doğmaması için kendisine düşen gerekli bütün tedbirlerin alınmış olması şartıyla, gider kaydedilebilir.
- Gider kaydı ile ilgili diğer bir şart zarar, ziyan ve tazminatın bir mukavelenameye, kanun emrine veya ilama dayalı olarak ödenmesidir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, ödenen tazminatın kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için temel şart kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğmamış olmasıdır.

Ecrimisil İdare tarafından bir tazminat olarak kabul edilmekte ve tazminata yol açan fiil kanunlarda suç olarak tanımlanmış bulunmakta ise, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi açısından gider olarak yazılması mümkün olmamaktadır.⁶

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir kısım özelgelerdeecrimisilin işgalcinin kusurundan kaynaklandığı ve söz konusu bedelin bir tazminat olduğu gerekçesiyle kurum kazancında gider olarak dikkate alınmayacağı şeklinde görüş bulunmaktadır. Ecrimisil ödemelerinin kurumun kusurundan kaynaklanan bir tazminat ödemesi olduğu yönünde görüş bildiren Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-750 sayılı özelgenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

"... mülkiyeti Hazine'ye ait gayrimenkulün tarafınızdan işgal edilmek suretiyle tasarrufunuza geçirilmek karşılığında ... Dairesi Başkanlığınca Komisyon Kararına istinaden gayrimenkulün kullanılması kaydıyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak takdir edilip tahakkuk ettirilen ecrimisilin, kişisel kusurunuzdan doğduğundan kazancınızın tespitinde gider olara indirim konusu yapılması mümkün değildir."

⁵ Denetim İlke ve Esasları, 2. cilt, 5. Baskı Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2013, s510-512

⁶ Soner Yakar, "Ecrimisil kanunen Kabul Edilen Bir Gider Midir?", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 272 (Mayıs 2011), s.229

3.2.3- Ecrimisil Ödemelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu, 1/3-g maddesinde ise genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu, 17/4-p maddesinde de; Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralama, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimlerinin KDV'den müstesna olduğu, hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü bu yönde olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/108]-749 sayılı özelgede tespit ve takdir ettirilen edilen ecrimisil bedellerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-p maddesine göre KDV'den müstesna olacağı belirtilmiştir.

3.2.4- Ecrimisil Bedellerine Ait Olan Gecikme Zamlarının Vergi Kanunları Karşındaki Durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde indirilmesinin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, bahse konu ecrimisil bedellere ait olan ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zammının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı açıktır.

Aynı zamanda, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 11/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-49-991 sayılı özelgede, ecrimisil bedellere ait olan ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zammının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı yönünde görüş bildirmiştir.

3.3- Değerlendirme

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmeliğe göre ecrimisil "Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın idarece talep edilen tazminat" olarak tanımlanmıştır. Yani ecrimisilin idarece talep edilen bir tazminat olduğu açıkça belirtilmiştir. İlgili yönetmelikte ecrimisil ödemesi bir tazminat olarak kabul edildiğine göre 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından tazminatların hangi durumlarda gider olarak kabul edildiğinin belirlenmesi gerekir.

GVK 40/3. maddesinde, İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Diğer taraf-

tan, Gelir Vergisi Kanununun 41/6. maddesinde ise; Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz) gider yazılamayacağı kabul edilmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 11/g maddesine göre, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminatlar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Bu maddeler birlikte yorumlandığı zaman ticari faaliyetle ilgili olmak şartı ile ve suç oluşturmamak koşulu ile sözleşmeye veya mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen tazminatların gider yazılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgelerin büyük bir kısmında, ecrimisil ödemelerinin kira ödemesi niteliğinde olduğu ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilirken, bir kısmında ise ecrimisil bedelinin kurumun kusurundan kaynaklanan bir tazminat ödemesi olduğu ve gider olarak dikkate alınmasının mümkün olamayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Ecrimisil ve kira ödemesi birbirine benzermiş gibi değerlendirilip, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerin çoğunluğunda bu yönde dikkate alınsa da 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere "...olayın gerçek mahiyeti esastır...". 213 sayılı Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak işin gerçek mahiyetine ulaşmak için şu farklar göz önünde bulundurulmalıdır;

- 1- Ecrimisil bedeline itiraz edilememesi halinde %20 oranında ve/veya peşin ödenmesi halinde ise %15 oranında indirim yapılacak olup, söz konusu iki durumun bir arada olması halinde adına ecrimisil tespit ve takdir ettirilen kurum, toplamda %35 oranında bir indirim hakkı kazanacaktır. Ancak yasal duruma uygun bir şekilde kiralamalar da böyle bir indirim söz konusu değildir.
- 2- Ecrimisil geçmişe yönelik bir ödemedir, yani işgal sonucu tazminat ödeyen, geçmişte kullanıp faydalandığı taşınmazın bedelini öder. Ancak kiralama ise geleceğe yöneliktir, yani kiralama faaliyetini gerçekleştiren, geleceğe yönelik olarak faaliyetinde kullanmayı planladığı taşınmazın bedelini öder.
- 3- Ecrimisilde en fazla 5 yıl geriye dönük olarak bedel tespiti yapılır. Ancak kiralama geleceğe yönelik olduğundan sınır olmaksızın, kiralama faaliyetinin gerçekleştiği dönemin karşılığı kadar bedel ödenir.
- 4- Ecrimisilde kendine uygun görülen, faaliyetinde kullanmak için yarar sağlayacağı düşünülen yeri sadece kendi istekleri doğrultusunda işgal altına alma vardır. Ancak kiralamada ancak karşı taraf ile anlaşma sağlanırsa bu anlaşmaya dayanarak taşınmazı faaliyetlerinde kullanma durumu vardır.

Kanaatimizce yukarıda belirtilen durumlar değerlendirildiğinde Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özelgelerin bir çoğundaki gibi ecrimisili kiralama faaliyeti ile eş değer dikkate alırsak; ecrimisilin, sağlamış olduğu bu avantajlar dolayısıyla, Hazine taşınmazları üzerine; kiralama, satın alma gibi yasal bir işlem tesis ettirmekten ziyade, işgal etmek suretiyle kullanmak daha cazip ve avantajlı hale gelir. Bu sebeplerden dolayı ecrimisil kira ödemesi mahiyetinde değildir. Yapılan açıklamalar ışığında, Hazine'ye ait taşınmazı izinsiz kullanan kurumun kusurlu olduğu tespit edildiği durumlarda ödenen ecrimisil bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması kanuna aykırı olmaktadır.

Dolayısıyla ecrimisil bir kira bedeli olarak değerlendirilemez, eğer ecrimisili kira bedeli olarak değerlendirip mükellefin bu bedeli kazancının tespitinde gider olarak dikkate almasına imkan tanırsak

tazminat olarak belirtilen ecrimisili daha avantajlı duruma getirmiş oluruz. Ecrimisil ancak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 19/6/2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik birlikte değerlendirildiğinde; tazminat olarak dikkate alınır ve ancak kusur yok ise ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre ecrimisil üzerinden KDV hesaplanması durumunu değerlendirmemiz ise şöyledir; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/108]-749 sayılı özelgeye göre;

“...Buna göre, ... Mal Müdürlüğü tarafından Şirketiniz ile ... A.Ş. adına tarh edilen ecrimisil bedelleri Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-p maddesine göre KDV’den müstesna olup, ... A.Ş. adına tarh edilen ve kiralama sözleşmesine istinaden Şirketinize yansıtılan aslı KDV’den müstesna olan ecrimisil bedellerinin de KDV’den müstesna olacağı tabiidir....”

Verilen özelgenin dayanak noktası şöyledir;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1’inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV’ye tabi olduğu, 1/3-g maddesinde ise genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu, 17/4-p maddesinde de; Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimlerinin KDV’den müstesna olduğu, hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla ecrimisil bedelleri KDV’den istisna bulunmaktadır.

Kanaatimizce verilen özelgenin aksine ecrimisil üzerinden KDV hesaplanmaz. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-p maddesinde Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri KDV’den istisna tutulmuştur. Ancak KDV’den istisna tutulan “ Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları...”dır. Ecrimisili kiralama olarak değerlendirmenin kanaatimizce doğru olmadığını belirtmiştik. Bu yüzden ecrimisilin kiralama olarak değerlendirilip KDV’den istisna tutulması ecrimisili yasal olarak yapılan Hazine taşınmazlarının kiralanması durumundan daha da avantajlı duruma getireceğinden ecrimisil kiralama olarak değerlendirilmemeli ve KDV’den istisna tutulmamalıdır. Ecrimisil bedeli mevzuatta açık bir şekilde belirtildiği üzere tazminat olarak değerlendirilmez. Ecrimisil bedeli tazminat olarak değerlendirildiğinde ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmez bu yüzden ecrimisil bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz.

4- SONUÇ

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelikte ecrimisil her ne kadar tazminat olarak nitelendirilse de, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerin büyük çoğunluğunda ecrimisil, tazminat ödemesi olarak değil, kira ödemesi olarak düşünülmüştür. Ancak;

- 1- Ecrimisil bedeline itiraz edilememesi halinde %20 oranında ve/veya peşin ödenmesi halinde ise %15 oranında indirim yapılacak olup, söz konusu iki durumun bir arada olması halinde adı-na ecrimisil tespit ve takdir ettirilen kurum, toplamda %35 oranında bir indirim hakkı kazanacaktır. Ancak yasal duruma uygun bir şekilde kiralamalar böyle bir indirim söz konusu değildir.
- 2- Ecrimisil geçmişe yönelik bir ödemedir, yani işgal sonucu tazminat ödeyen, geçmişte kullanıp faydalandığı taşınmazın bedelini öder. Ancak kiralama ise geleceğe yöneliktir, yani kiralama faaliyetini gerçekleştiren, geleceğe yönelik olarak faaliyetinde kullanmayı planladığı taşınmazın bedelini öder.
- 3- Ecrimisilde en fazla 5 yıl geriye dönük olarak bedel tespiti yapılır. Ancak kiralama geleceğe yönelik olduğundan sınır olmaksızın, kiralama faaliyetinin gerçekleştiği dönemin karşılığı kadar bedel ödenir.
- 4- Ecrimisilde kendine uygun görülen, faaliyetinde kullanmak için yarar sağlayacağı düşünülen yeri sadece kendi istekleri doğrultusunda işgal altına alma vardır. Ancak kiralamada ancak karşı taraf ile anlaşma sağlanırsa bu anlaşmaya dayanarak taşınmazı faaliyetlerinde kullanma durumu vardır.

Bu durumlar birlikte değerlendirildiğinde, taşınmazların işgal edilmesi yasalara uygun olarak yapılan kiralama faaliyetine göre daha avantajlı hale getirmektedir. Bu durumun sonucu olarak da avantajlı durumdan faydalanmak için taşınmazlar bilinçli olarak işgal edilir hale gelebilir, bilmeden işgal edilen taşınmazların ise bu avantajlar göz önünde bulundurulduğunda bilerek işgale devam edilir hale gelebilir. Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altında yer alan taşınmazların işgalini engellemek için ecrimisilin kira bedeli gibi değerlendirilmemesi ve ticari kazan-cın tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerektiğini düşünüyoruz.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-p maddesi uyarınca ecrimisil kira bedeli sayılarak KDV'den istisna tutulması da kanaatimizce yanlış bir uygulamadır. Ecrimisil bedeli tazminat olarak değerlendirilmeli, tazminatise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmez bu yüzden ecrimisil bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz.

İdare açısından konuya bakıldığında ise, mevzuatın işgalcilere sağlamış olduğu avantajlar, ecrimisilin bir tazminat değil de İdare tarafından bir "idare şekli " olarak nitelendirildiğini göstermektedir. Halbuki ecrimisil; satış, kira, tahsis, irtifak gibi Hazine taşınmazlarının bir idare şekli değil, taşınmazların işgalini önleyen, caydırıcı bir müessese olmalıdır. Bu nedenle, ecrimisil ile ilgili mevzuatta yer alan düzenlemeler tekrardan gözden geçirilmeli ve ecrimisili bir Hazine taşınmazının işgali sonucu ödenen tazminat olduğu dikkate alınarak taşınmazların işgalini önleyici, avantaj yaratacak değil caydırıcı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununu
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu

- 6009 Sayılı Kanun Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 19/6/2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik
- 336 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliği
- Denetim İlke ve Esasları, 2. cilt, 5. Baskı Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2013
- Devlet Malları Mevzuatı, Ekli(1), <http://www.milliemlak.gov.tr/yayinlarimiz>
- DOĞRUSÖZ, B. (2008) İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması. Yaklaşım Dergisi, Yıl 16, Sayı 187, Temmuz 2008, s.42
- GÜNEŞ, Ç. (2014). Hazineye Ait Taşınmazlarının İdarenin İzni Dışında Kullanımına İlişkin Ödenen Bedellerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 399, Kasım 2014.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2012/108]-749 sayılı özelge
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-49 sayılı özelge
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 11/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-49-991 sayılı özelge
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01/ KVK-750 sayılı özelge
- Temel mesleki Eğitim Notları, <http://www.milliemlak.gov.tr/yayinlarimiz>
- YAKAR, S. (2011). Ecrimisil kanunen Kabul Edilen Bir Gider Midir?. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 272